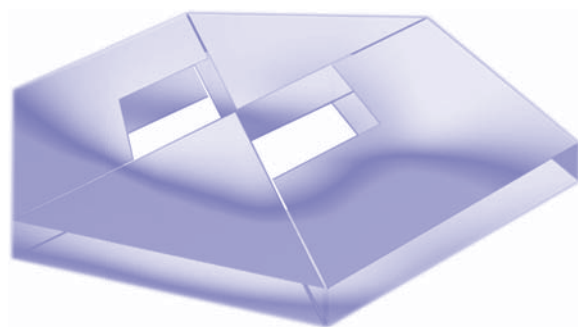
UNIDADE 4

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Compreender o conceito, a nomenclatura, os objetivos, a estrutura do Plano de Contas;
- Indicar a legislação que dispõe sobre o Plano de Contas;
- Entender o funcionamento das contas; e
- Identificar as classes de contas e seus desdobramentos.

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Caro estudante,

Nesta Unidade, apresentaremos o conceito, o objetivo e a estrutura básica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, bem como suas classes e seus desdobramentos. Você ainda aprenderá a identificar a natureza da informação de cada conta.

Leia com atenção esta Unidade e realize as atividades que estão indicadas ao seu final. Em caso de dúvida, conte com o seu tutor neste processo de construção de conhecimento.

Bom estudo!

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), ou simplesmente Plano de Contas, representa uma ferramenta de grande importância para o contador. É um guia para o processo de escrituração contábil e um instrumento que facilita a localização e a identificação das contas que representam os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial (empenhos, consumo de materiais, contratos firmados etc.).

O Plano de Contas consiste em uma relação completa das contas julgadas necessárias por uma entidade, com a finalidade de controlar seus elementos patrimoniais e de resultado.

No setor público e, principalmente, no nível federal, o Plano de Contas tem importância fundamental, em razão da utilização de

Para conhecer o SIAFI, acesse o portal institucional disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>. Acesso em: 10 out. 2017.

Leia a íntegra da Lei das Sociedades por Ações em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 10 out 2017.

um sistema de informática para efetuação do controle das contas do governo, denominado Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que tem como uma de suas características principais a utilização da contabilidade como base de informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais. Os demais entes da Federação vêm aos poucos desenvolvendo os seus próprios sistemas, utilizando o PCASP de forma a facilitar a consolidação das contas do setor público e permitindo a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN).

Para atender a essas necessidades informacionais da Administração Pública, foi desenvolvida uma estrutura orçamentária que adota os preceitos da Lei n. 4.320/1964 e da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e recentes alterações desta, considerando a diversidade das transações praticadas por entidades públicas, que envolve até mesmo suas áreas comercial, industrial, agrícola, financeira etc.

Conheça as versões do Plano de Contas disponibilizadas para a Federação pela STN, bem como a síntese de alterações de uma edição para a seguinte em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/pcasp>. Acesso em: 10 out. 2017.

Na CASP, o Plano de Contas consiste em uma estruturação ordenada e sistematizada das etapas das receitas e despesas; dos ingressos e dispêndios financeiros; dos fatos que afetam o patrimônio; dos registros dos fatos permutativos e modificativos; e dos registros dos atos administrativos.

Podemos afirmar que as contas contam histórias, por exemplo:

- **Crédito Empenhado a Liquidar** – representa compromissos assumidos com os fornecedores que ainda não entregaram os bens ou não prestaram o serviço. Em outras palavras, essa conta representa compromissos cujos fatos geradores ainda não ocorreram.
- **Convênio a Comprovar** – representa pendência de prestação de contas quando já tiver terminado a vigência do Convênio.
- **Crédito Disponível** – representa o valor aprovado na LOA disponível para ser licitado/contratado, dentro dos programas de Governo, contemplando Créditos Iniciais e Adicionais. À medida que vão sendo emitidos empenhos, o saldo disponível vai diminuindo.

O PCASP é, portanto, de estrutura complexa, pois deve conter títulos para atender ao registro e à guarda de informações relativas a atos e fatos administrativos praticados pelos gestores públicos que podem ser típicos da área pública. Deve ainda ser abrangente, para registrar as transações comerciais, industriais e financeiras de algumas entidades da Administração Indireta que praticam atos bem peculiares da iniciativa privada como: comprar e vender mercadorias, fabricar e produzir bens e serviços, construir, ampliar e reformar imóveis, conceder e obter empréstimos; contendo títulos contábeis comuns à área empresarial como: empréstimos a receber, produtos em elaboração, produtos acabados, produtos para venda, provisão para devedores duvidosos, depreciação acumulada, provisão para férias, ICMS a recolher, IPI a recolher.

Em razão desse universo de atividades típicas e atípicas praticadas na Administração Pública, o Plano de Contas exige de seus usuários um alto nível de conhecimento dos ramos da Contabilidade, dada a complexidade da própria Administração Pública.

Conceito, Objetivos e Composição do Plano de Contas

O Plano de Contas consiste em um rol de contas contábeis que procura padronizar e facilitar para o usuário da informação a compreensão das informações e dos respectivos valores representados por cada conta que compõe o patrimônio da entidade.

De acordo com Brasil (2016, p. 340), o PCASP alinha-se à finalidade de atender às necessidades de informação dos usuários, por meio da padronização da forma de registro contábil para a extração de informações para esses usuários, e representa uma das maiores conquistas da CASP, por ser uma **ferramenta para a consolidação das contas nacionais** e um instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade.

Podemos citar como objetivos do PCASP:

- Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público.
- Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle.
- Atender à Administração Direta e à Administração Indireta das três esferas de governo, até mesmo quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).
- Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente.
- Permitir a consolidação nacional das contas públicas.
- Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF).
- Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do Government Finance Statistics Manual (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão.
- Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público.
- Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

Estrutura Básica do Plano de Contas do Governo Federal

A estrutura do PCASP foi determinada em conjunto pela STN e pela SOF. A publicação de suas bases gerais encontra-se no "Manual

de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, que encontra-se em sua sétima edição.

De forma consolidada, o PCASP elegeu a seguinte padronização:

Inclui as contas representativas dos bens e direitos, demonstrando a aplicação de recursos. Todas as contas cujo código inicie com o número 1 (um) pertencem ao ativo.

Compreende as contas relativas às obrigações, evidenciando as origens dos recursos aplicados no ativo. Todas as contas cujo código inicie com o número 2 (dois) pertencem ao passivo.

Inclui as contas representativas dos recursos despendidos na gestão, a serem computados na apuração do resultado. Todas as contas cujo código inicie com o número 3 (três) representam a despesa orçamentária.

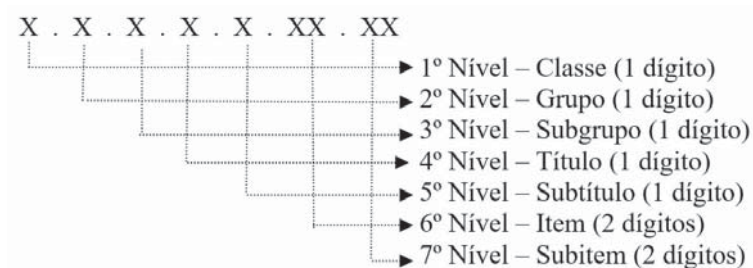
Inclui as contas representativas dos recursos auferidos na gestão, a serem computados na apuração do resultado. Todas as contas cujo código inicie com o número 4 (quatro) representam a receita orçamentária.

Inclui as contas representativas das variações negativas(passivas) da situação líquida do patrimônio a serem utilizadas na apuração do resultado do exercício. Todas as contas cujo código inicie com o número 5 (cinco) pertencem à classe resultado diminutivo.

Inclui as contas representativas das variações positivas (ativas) da situação líquida do patrimônio a serem utilizadas na apuração do resultado do exercício e ainda uma conta transitória destinada à realização da apuração do resultado. Todas as contas cujo código inicie com o número 6 (seis) pertencem à classe resultado aumentativo.

Figura 6 : Estrutura do Plano de Contas
Fonte: Elaborada a partir de Brasil (2016, p. 340)

Codificação das Contas

De acordo com o "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" (BRASIL, 2016, p. 343), os **código**s das contas apresentam nove dígitos distribuídos em sete níveis de desdobramento e ainda um código variável que é a conta corrente contábil. Assim:

No Quadro 4, apresentamos a estrutura básica do PCASP em nível de classe (1º nível) e grupo (2º nível).

PCASP	
1. Ativo 1.1 Ativo Circulante 1.2 Ativo Não Circulante	2. Passivo 2.1 Passivo Circulante 2.2 Passivo Não Circulante 2.3 Patrimônio Líquido
3. Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 Pessoal e Encargos 3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 Transferências e Delegações Concedidas 3.6 Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos 3.7 Tributárias 3.8 Custo das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados 3.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 Contribuições 4.3 Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 Transferências e Delegações Recebidas 4.6 Valorização e Ganhos Com Ativos e Desincorporação de Passivos 4.7 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 Planejamento Aprovado 5.2 Orçamento Aprovado 5.3 Inscrição de Restos a Pagar	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 Execução do Planejamento 6.2 Execução do Orçamento 6.3 Execução de Restos a Pagar
7. Controles Devedores 7.1 Atos Potenciais 7.2 Administração Financeira 7.3 Dívida Ativa 7.4 Riscos Fiscais 7.5 Consórcios Públicos 7.6 Custos 7.7 Outros Controles	8. Controles Credores 8.1 Execução dos Atos Potenciais 8.2 Execução da Administração Financeira 8.3 Execução da Dívida Ativa 8.4 Execução dos Riscos Fiscais 8.5 Execução dos Consórcios Públicos 8.6 Apuração de Custos 8.7 Outros Controles

Quadro 4: Estrutura básica do PCASP
Fonte: Brasil (2016, p. 343)

Alguns termos e conceitos importantes relacionados ao PCASP estão descritos no Quadro 5.

Ativo	É a classe de contas usada para definir o conjunto dos recursos controlados pela entidade como consequência de eventos passados e dos quais se espera que fluam benefícios econômicos ou em potencial de serviços futuros a unidade.
Ativo Circulante	É o grupo de ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: ser caixa ou equivalente de caixa; ser realizável ou mantido para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; ser mantido primariamente para negociação; ser realizável no curto prazo. Exemplos: caixa e equivalentes, créditos de transferência a receber, estoques, empréstimos e financiamentos concedidos a curto prazo.
Ativo Não Circulante	É o ativo realizável em longo prazo, os investimentos, o imobilizado e o intangível.
Ativo Realizável a Longo Prazo	São bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis em longo prazo. Exemplo: investimentos e aplicações temporárias, créditos de transferência a receber, empréstimos e financiamentos concedidos.
Investimentos	São as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável em longo prazo e que não se destinem a manutenção da atividade da entidade. Exemplo: participações em empresas coligadas, participações em empresas controladas, propriedades para investimentos.
Imobilizado	São os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades de uma entidade ou exercidos com essa finalidade, até mesmo os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Exemplos bens móveis, bens imóveis etc.

Intangível	São os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção de uma entidade ou exercidos com essa finalidade. Exemplos: *softwares*, marcas, direitos e patentes industriais etc.
Passivo	É a classe de contas que representa uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.
Passivo Circulante	São as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: ter prazo estabelecido ou esperado dentro do ciclo operacional da entidade; ser mantido primariamente para negociação; ter prazo estabelecido ou esperado no curto prazo; ser valor de terceiro ou retenção em nome dele, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. Exemplos: encargos sociais a pagar, fornecedores e contas a pagar, obrigações fiscais a recolher.
Passivo Não Circulante	São as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante. Exemplos: financiamentos obtidos em longo prazo, obrigações fiscais em longo prazo, provisões atuariais em longo prazo.
Patrimônio Liquido	É o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. O Patrimônio líquido compreende a diferença entre o ativo e o passivo. Exemplo: capital social realizado, ajustes de avaliação patrimonial, resultados acumulados e reservas.

Quadro 5: Conceitos importantes
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2017)

Lembre-se de que compreender bem esses conceitos, identificando-os e distinguindo-os corretamente, permitirá o efetivo aprendizado do funcionamento das contas. Por isso, se surgir alguma dúvida, esclareça-a imediatamente com seu tutor antes de continuar seu estudo.

Contas de Controle

Nas classes de contas de **controles devedores** e de **controles credores** são efetuados os acompanhamentos das rotinas da execução da programação financeira, dos custos, da dívida ativa, dos convênios, dos contratos e de outros atos administrativos.

Leia a íntegra do texto do Decreto n. 6.976/2009 em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

Acesse o texto da Lei n. 10.180/2001 em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

Cabe ressaltar que a STN, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal e com base nos incisos VII e XXVIII do artigo 7º do Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009, e no inciso I do artigo 17 da Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, criou, por meio da Portaria n. 136, de 6 de março de 2007, o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, o qual, entre outras funções, possui a atribuição de consolidar as contas dos entes da Federação de que trata o artigo 51 da Lei Complementar n. 101/2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal.

Consolidação das Contas

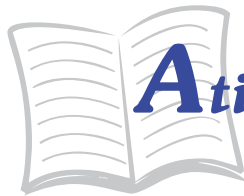
A Lei Complementar n. 101/2000 exigiu a consolidação nacional das contas públicas. Por isso, a STN, exercendo essa competência, realizou estudos para padronizar nacionalmente o PCASP, congregando as contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Essa consolidação entrou em vigor a partir de 2015.

Para conhecer o novo PCASP, acesse o endereço eletrônico: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/462463/CPU_PCASP_2016.pdf/bae0e7fe-6271-4dcb-a108-97967a4f322a>. Acesso em: 10 out. 2017.

Resumindo

Nesta Unidade, estudamos o funcionamento do PCASP, sua estrutura, suas particularidades e a necessidade de efetuar os registros dos atos e dos fatos, identificando os sistemas de contas para facilitar a elaboração das Demonstrações Contábeis.

Também, conhecemos alguns termos importantes utilizados no âmbito do PCASP, a saber:

- **Composição**: relação das contas, descrição das contas, tabela de eventos e tabela de contas correntes contábeis.
- **Código**: nove dígitos distribuídos em sete níveis de desdobramento e ainda um código variável que é a conta corrente contábil.
- **Classe**: primeiro nível da estrutura do código das contas, podendo assumir os números 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8, que representam, respectivamente, o ativo, o passivo e o PL, as VPD, as VPA, os controles de aprovação do Planejamento e Orçamento (CAPO), os controles de execução do Planejamento e Orçamento (CEPO), os Controles Devedores e os Controles Credores.
- **Grupo**: segundo nível da estrutura do código das contas que desdobra cada uma das seis classes.
- **Contas de saldo devedor**: ativo, VPD, CAPO e controles devedores.
- **Contas de saldo credor**: passivo, VPA, CEPO e controles redores.

Atividades de aprendizagem

Preparamos para você algumas atividades com o objetivo de reforçar o conteúdo que você estudou nesta Unidade. Em caso de dúvida, não hesite em fazer contato com seu tutor.

1. O PCASP, editado pela STN, é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas, que permite o registro contábil dos atos e dos fatos praticados por uma entidade pública. O PCASP está dividido em 8 classes, sendo as de natureza patrimonial:
   a) ( ) Ativo, passivo, controles da aprovação do planejamento e orçamento.
   b) ( ) Ativo, passivo, controles da execução do planejamento e orçamento.
   c) ( ) Ativo, passivo, variações diminutivas e variações aumentativas.
   d) ( ) Ativo, passivo, controles devedores e controles credores.
   e) ( ) Ativo, variações diminutivas e controles devedores.
2. O Plano de Contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e de demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização desses procedimentos. No PCASP, as contas contábeis possuem várias classificações, como a variação na natureza do saldo, que diz respeito às contas:

a) ( ) sintéticas ou analíticas.

b) ( ) devedoras ou credoras.

c) ( ) unilaterais ou bilaterais.

d) ( ) estáveis ou instáveis.

3. O PCASP está estruturado por níveis de desdobramento, classificados e codificados, como o 2º Nível, o qual representa:

   a) ( ) o Grupo.

   b) ( ) a Classe.

   c) ( ) o Título.

   d) ( ) o Item.